

# 消費税率引き上げによる影響 についての一考察

小 山 修 平\*

# A Study of the Influence of Going up the Rate of a Consumption Tax

KOYAMA, Shuhei\*

## Abstract

The rate of a consumption tax went up from 5 % to 8 % in April 2014. The last time it went up in April 1997, 17 years ago. I researched on the influences in terms of society, economy, and business practice.

The circumstance of tax increase in 2014 was unique. It was used the experience in 1997. And Japanese government took measures for tax shifting. So there were few troubles in society.

And Looking at economic indicator, a fall of the consumption is great compared with 1997. So the influence to consumption is great in economy.

Many transitional measures and Q & A were announced by Japanese government. And the burden such as selection of tax rate, aggregation of transactions, and calculation of the consumption tax was increased in business practice.

In conclusion the influences of going up the rate of a consumption tax in 2014 were great especially in economy, and business practice.

---

\* 城西大学経済学部 非常勤講師・公認会計士

## 一 目 次

### I はじめに

1. 問題の所在
2. 本論文の構成

### II 平成 26 年 4 月の消費税率引き上げ

1. 税率引き上げ決定、その後の経緯
2. 税率引き上げ決定後の動き
3. 税率引き上げ直前期
4. 税率引き上げ当日
5. その後
6. 平成 27 年 10 月の税率引き上げ

### III 消費税率の引き上げによる経済的影響

1. 平成 9 年と平成 26 年の消費税率引き上げの比較
2. 平成 27 年 10 月の消費税率引き上げの影響

### IV 消費税率の引き上げによる実務上の影響

1. 価格転嫁
2. 値札張替え
3. 経過措置
4. 税率の選択適用
5. 消費税の税務申告書作成上の影響
6. 事業者のマインド

### V まとめ

## I はじめに

### 1. 問題の所在

平成 26 年 4 月 1 日より消費税率が 5% から 8% に引き上げられた。直近の消費税率の引き上げ（3% から 5% へ）が平成 9 年 4 月 1 日であったことを考えると 17 年ぶりの増税であり、社会的にも経済的にも、さらに実務面にも影響がある。これらの影響がどのようなものを明らかにすることにより、今回の消費税率引き上げについてその意義を見出すことができる。さらに、近い将来の消費税率引き上げ（8% から 10% ）に対してもよりよい対応ができることになるだろう。

このため、消費税率の引き上げによる影響を社会面、経済面、実務面より重点的に検討する。

## 2. 本論文の構成

本論文では、まず第Ⅰ章にて消費税率引き上げが行われると様々な問題が生じる可能性がある点を問題提起とし、第Ⅱ章で平成26年4月の消費税率引き上げが行われた経緯とその後の動きなどの社会的影響を確認する。さらに、第Ⅲ章にて消費税率引き上げの経済的影響を考察するとともに第Ⅳ章にて消費税率引き上げの実務的影響を分析する。これらをもとに、第Ⅴ章にて今までの検討事項を総括し、今後の課題を述べる。

## Ⅱ 平成26年4月の消費税率引き上げ

### 1. 税率引き上げ決定、その後の経緯<sup>1</sup>

平成26年4月の消費税率引き上げまでの経緯は過去の引き上げ時に比べ特殊であった。平成元年の消費税導入時や平成9年の消費税率引き上げ時には国会審議において与野党が対立していたが、今回の消費税率引き上げにおいては与野党が協力のもとに決定されたからである。この原因としては平成23年3月11日の東日本大震災の膨大な復興財源（約23兆円）を早期確実に確保する必要があった点や、もともと官僚・政治家・国民の間でも社会保障費の増大等に対する財源確保の必要性が叫ばれていた点が挙げられる。

平成23年6月、管内閣は「社会保障・税一体化法案」を正式決定し、消費税率を2010年代半ばまでに段階的に10%に引き上げられることも当法案に織り込まれた。さらに当法案は野田内閣に引き継がれ、平成24年1月、野田内閣は社会保障・税一体改革の素案を決定した。ここで消費税率が平成26年4月1日より8%へ、平成27年10月1日より10%へ引き上げられることが明記された。そして、幾多の審議を経て平成24年8月「社会保障・税一体改革関連法案」が可決・成立した。これにより消費税率は平成26年4月1日より5%から8%へ、平成27年10月1日より8%から10%へ引き上げられることが正式に決定された<sup>2</sup>。

---

1 消費税率引き上げの経緯については下記論文を参考としている。

安田信之助・小山修平「消費税率引き上げにより生ずる諸問題に関する一考察」城西大学国際文化研究所紀要第19号（2014）p.71-73

2 ただし、安倍首相が、首相として最終決断の報道をしたのは平成26年10月であった。正式に決定した後なのに、引き上げ時期の半年前にこのような行動があったのはやはり異例のことである。実務でも、経過措置の有効期限が平成26年9月30日までとなっていたため、税率引き上げ8%を見込んで旧税率5%が適用される経過措置を受けているのにもかかわらず税率引き上げの最終判断を待つというおかしい状態があった。

## 2. 税率引き上げ決定後の動き

税率引き上げ決定後、日本では様々な動きが見られた。安倍内閣のもとでは軽減税率の導入・給付付税額控除が検討された。特に軽減税率の導入は、8%への引き上げ時は見送られたものの同じ与党の公明党が強く主張するものであった。

さらに、政府は消費税率引き上げにつき、例えば平成 25 年 3 月に「平成 26 年 4 月 1 日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取り扱いについて（法令解釈通達）」を公表した。国税庁消費税室でも平成 25 年 4 月に「平成 26 年 4 月 1 日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取り扱い Q&A」が、平成 26 年 1 月には「消費税率引上げに伴う資産の譲渡等の適用税率に関する Q&A」が公表された。一般向けとしても国税庁が平成 25 年 11 月に「消費税法改正等のお知らせ」を公表した。これらは消費税の課税事業者を始めとする事業者へ注意を喚起するとともに、一般消費者に対しても簡易な説明を行っているものである。

消費税の転嫁についても平成 25 年 9 月に公正取引委員会より「消費税の転嫁を阻害する行為等に関する消費税転嫁対策特別措置法、独占禁止法及び下請法上の考え方」が、消費者庁より「消費税の転嫁を阻害する表示に関する考え方」が公表された。消費税の転嫁の問題は消費税の導入や税率引き上げ時には常に付きまとうものであり、今回の税率引き上げにおいても注目されたものである。これについてはいわゆる消費税 G メンを配置するなど政府は強くこれを防ごうとしていることが見受けられる。

総額表示についても平成 25 年 9 月、消費者庁から「総額表示義務に関する消費税法の特例に係る不当景品類及び不当表示防止法の適用除外についての考え方」が公表され、財務省からも「総額表示義務に関する特例の適用を受けるために必要となる確認防止措置に関する考え方」が公表された。総額表示については平成 16 年 4 月から消費税の課税事業者は消費者に対する価格表示において消費税の額を含めた総額表示を義務付けられている（消費税法第 63 条）が、二度にわたる消費税率引き上げ、事業者による値札の張替え等の事務負担増に対する配慮から、期限付きで総額表示でなくてもよいこととなったものである。

マスコミも平成元年以来の消費税率引き上げとあって、引き上げ直前の平成 26 年 3 月 31 日に近づくにあたって消費税の特集記事を組むなど世間の関心を大いに喚起した。出版物でも同様に多くの消費税率引き上げの説明や対策本が出版された。一般・実務家向けのセミナーなども多く開催された。

### 3. 税率引き上げ直前期

消費税率引き上げの前夜である平成 26 年 3 月 31 日は平日の月曜日であった。ということは、その前日・前々日が休日となる（3 月 30 日が日曜日であり、29 日が土曜日である）。このため、消費税率引き上げに対する駆け込み需要は 29 日から 30 日にかけて特に行われたと考えられる。当時の新聞記事（日本経済新聞）を見ると、3 月 31 日の夕刊<sup>3</sup>でも『増税前日、静かな売り場』という見出しがあり、「消費増税を翌日に控えた 31 日午前、スーパーなどの店頭では駆け込み消費の動きは少なく、売り場は比較的平穏だった。先週末までに駆け込みがかなり進んだとみられ、客足は平常時並みだった店が多い。」とある。スーパーなどでは消費税率引き上げ前、最後の週末である 29、30 日の駆け込み需要をターゲットとするセールを実施するところが多かったようである。さらに営業時間の延長を行ったところもあった。

### 4. 税率引き上げ当日

消費税率引き上げ当日、小売店や交通機関などは一斉に税率を 8%に引き上げ、価格表示（値札）を変更した。大半の事業者は、前回の経験を生かしてか、消費税率の引き上げ事務にも対応できているようであった。しかし、今回の税率引き上げにより次のような特徴的な対応をしている企業もあった。

例えば JR 東日本のように東京－渋谷間の運賃を現金なら 190 円から 200 円に、IC カードなら 190 円から 194 円へというように一物二価のいわゆる二重運賃で対応した企業もあった。

さらに、会社のシステム変更に関するトラブルもあった。すなわち一部の会社では消費税率引き上げに自社システムが対応できず、トラブルが発生し、開店が遅延もしくは臨時休業するところもあった<sup>4</sup>。

とはいうものの、平成 9 年の税率引き上げ時の経験を生かしてか、トラブルは当時より少なかったと考えられる。

### 5. その後

消費税率引き上げ後の平成 26 年 4 月から 6 月にかけての駆け込み需要後の反動減は、

---

3 日本経済新聞夕刊 3 面（平成 26 年 3 月 31 日付）

4 日本経済新聞朝刊 2 面（平成 26 年 4 月 1 日付）

平成9年の経験により、世間から確実視されていた。マスコミもこのような論調で反動減を予想していた。このためか百貨店売上高等の指標を基に実際の駆け込みの反動減を「想定範囲内」と楽観視する見方も多く見られた。

## 6. 平成27年10月の税率引き上げ

税率の引き上げについては先のいわゆる景気弾力条項<sup>5</sup>に従い、税率の引き上げの都度、判断される。とくに次回の10%への引き上げについて、政府は、平成26年7月25日の記者会見で菅義偉官房長官が消費税率引き上げ判断の時期を同年12月頃とコメントしている。指標についても7~9月期の国内総生産（GDP）等の発表（同年12月上旬頃）を待って判断するとしている<sup>6</sup>。

## Ⅲ 消費税率の引き上げによる経済的影響

消費税率の引き上げは様々な分野に影響を及ぼす。特に経済に与える影響は大きなものがある。平成9年の税率引き上げ時（3%から5%）と今回の税率引き上げ時（5%から8%）を比較して前回と今回の税率引き上げにはどのような特徴があるのかを経済指標（実質経済成長率等、実質家計消費指数、消費総合指数）を用いて検討する。特に税率引き上げ前後に起こる駆け込み需要とその反動減、その後の回復というプロセスに注目する。

---

5 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（法律第68号 平成24年8月22日）の附則18条（消費税率の引上げに当たっての措置）のことであり、以下の条文である。

第18条 消費税率の引上げに当たっては、経済状況を好転させることを条件として実施するため、物価が持続的に下落する状況からの脱却及び経済の活性化に向けて、平成23年度から平成32年度までの平均において名目の経済成長率で3パーセント程度かつ実質の経済成長率で2パーセント程度を目指した望ましい経済成長の在り方に早期に近づけるための総合的な施策の実施その他の必要な措置を講ずる。

2 省略

3 この法律の公布後、消費税率の引上げに当たっての経済状況の判断を行うとともに、経済財政状況の激変にも柔軟に対応する観点から、第2条及び第3条の規定する消費税率の引上げに係る改正規定のそれぞれの施行前に、経済状況の好転について、名目および実質の経済成長率、物価動向等種々の経済指標を確認し、前2項の措置を踏まえつつ、経済状況等を総合的に勘案したうえで、その施行の停止を含め所要の措置を講ずる。

6 衆知の通り、平成26年11月18日、政府は平成27年10月1日からの税率引き上げを延期することを発表した。これが本論文入稿後だったため、可能な限り統計データ等を反映するにとどめている。

## 1. 平成9年と平成26年の消費税率引き上げの比較

### ① 実質経済成長率<sup>7</sup>、民間最終消費支出成長率<sup>8</sup>

国内で生産されたすべての財・サービスの総価値額を時価で示した名目国内総生産（名目 GDP）から物価変動分を除いた実質 GDP の成長率である実質経済成長率（実質 GDP 成長率）及び個人消費の動きを示す民間最終消費支出の成長率を見ていく。

図 3-1-1 は内閣府の HP で公表している平成 8 年（1996 年）から直近の平成 26 年（2014 年）7～9 月期までの四半期ごとの実質 GDP 成長率と民間最終消費支出成長率をグラフにしたものである。これを概観すると、成長率が前年との比較であることを考えても、毎年似たような傾向の成長率を示すものではないことがわかる。その上で、過去の変動をみてみると、まず実質 GDP 成長率が平成 20 年（2008 年）10～12 月にマイナス 3.3%、平成 21 年（2009 年）1～3 月にマイナス 4.0%と大きく減少している。これは平成 20 年 9 月のリーマンショックの影響が大きいと思われる。さらに、民間最終消費支出成長率についても、平成 9 年（1997 年）4～6 月にマイナス 3.5%、平成 26 年 4～6 月にはマイナス 5.1%と大きな減少となっているが、これは消費税率引き上げの駆け込み後の反動減によるものと考えられる。よって、両成長率は過去大事件がない限り大きくマイナスにぶれることがなかったといえる。

これを踏まえて、まず図 3-1-2 をみていく。実質 GDP 成長率を見てみると前回の税率引き上げ時である平成 9 年（1997 年）の 1～3 月は 0.7%、4～6 月はマイナス 0.9%、7～9 月は 0.4%、10～12 月はマイナス 0.1%であった。平成 26 年（2014 年）の 1～3 月は 1.5%、4～6 月はマイナス 1.8%、7～9 月はマイナス 0.4%となっている。これは税率引き上げがともに 4 月 1 日からであることを考えると、1～3 月期に消費税率引き上げを見越した駆け込み需要が発生したため、ともに成長率はプラスとなっているが、その反動減として 4～6 月がともにマイナス成長となったことが読み取れる。さらに、4～6 月のマイナス成長率は、平成 26 年のほうが 0.9 ポイント大きくなっている。平成 9 年の傾向を見ると、7～9 月はプラスの 0.4%とやや持ち直していたのに対し、平成 26 年の 7～9 月ではマイナスの 0.4%と、景気への悪影響が見てとれる。

7 実質経済成長率は内閣府の以下のサイトより入手している。

<http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>（平成 26 年 11 月 17 日付）、インパクトの大きさから、第 1 次速報を用いた。

8 民間最終支出の成長率も同様に内閣府の下記サイトより入手している。

<http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>（平成 26 年 11 月 17 日付）



図 3-1-1

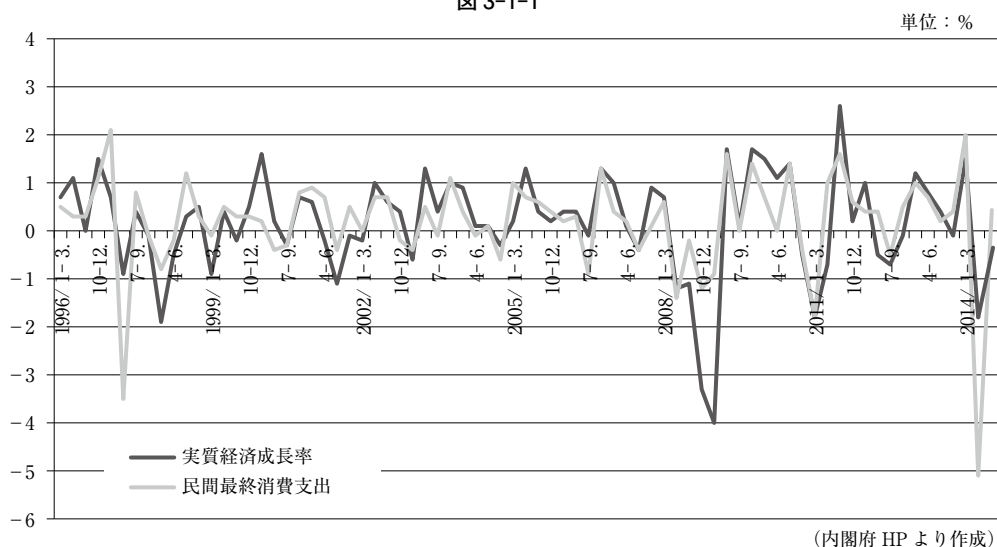


図 3-1-2 実質 GDP 成長率の比較

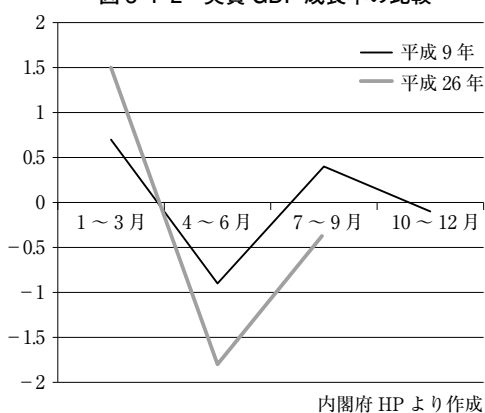
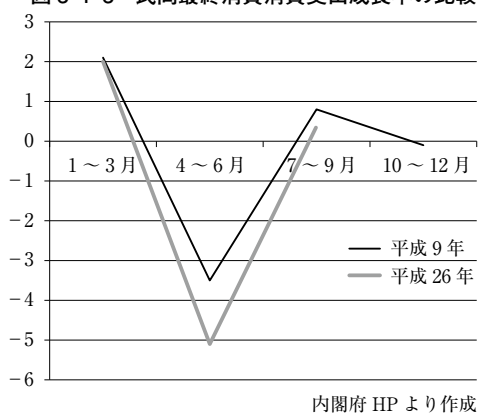


図 3-1-3 民間最終消費消費支出成長率の比較



このことは、民間最終消費支出の成長率を見てもわかる。すなわち、図 3-1-3 の平成 9 年（1997 年）の 1～3 月は 2.1％、4～6 月はマイナス 3.5％、7～9 月は 0.8％、10～12 月はマイナス 0.1％であった。平成 26 年（2014 年）の 1～3 月は 2.0％、4～6 月はマイナス 5.1％、7～9 月はプラスの 0.4％となっている。やはりどちらも 4～6 月はマイナス成長であり、駆け込み需要後の反動減の影響が強く出ている。さらに、平成 26 年の消費税率引き上げにおいては、4～6 月の成長率はマイナス 5.1％と前回に比べて 1.6 ポイントも下回っている。これは過去の低成長率と比べても大きく、景気に与える影響が懸念される。これに対し、7～9 月を比べてみると、やはり平成 9 年に比べ平成 26 年の方がポイントが低く、景

図 3-2

平成 26 年	1 月	2 月	3 月	4 月	5 月	6 月	7 月	8 月	9 月	10 月	11 月
実質家計消費指数	99.4	91.8	120.1	98.7	89.6	89.0	91.7	92.2	90.7	94.3	92.5
対前年（同期・同月）変化率（％）	1.6	-1.5	8.8	-8.2	-7.3	-4.4	-6.4	-4.9	-5	-5.2	-3.8

\*指数については平成 22 年を 100 としている。  
（総務省 家計調査より作成）

気への影響は大きいと言わざるをえない。

## ② 実質家計消費指数<sup>9</sup>

総務省の統計局が公表している実質家計消費指数も見ていく。実質家計消費指数とは、総務省の、「家計調査結果のうち毎月の購入頻度が少なく結果が安定しにくい高額消費部分を家計消費状況調査の結果で補完した結果を指数化したものであり、これにより家計消費の動向をより安定的に把握することを目的としている」<sup>10</sup> 指数である。この家計調査では一定の統計上の抽出方法により選定された全国約 9 千世帯を対象として、家計の収入・支出、貯蓄・負債などを毎月調査している。

これによると、平成 26 年 1 月と 2 月の実質家計消費指数がそれぞれ 99.4、91.8 なのに対し、平成 26 年 3 月は 120.1 と突出している。やはり消費税率引き上げによる 3 月の駆け込み需要の影響を示しているものと考えられる。さらに、対前年（同期・同月）変化率をみても、平成 26 年 3 月は 8.8% プラスとなっており駆け込み需要の影響を示すものと考えられる。しかし、4 月以降対前年（同期・同月）変化率はマイナスとなっており、消費の回復が遅れていることを示している。

## ③ 消費総合指数<sup>11</sup>

最後に内閣府から公表されている消費総合指数についてもみていく。消費総合指数と

9 実質家計消費指数については総務省統計局の以下のサイトから入手している。

本論文では二人以上の世帯の家計消費指数を用いている。当資料については平成 14 年以降の資料しかなかったため、本論文では平成 26 年の資料を中心に見ていくことにした。なお、指数は平成 22 年を 100 としている。

<http://www.stat.go.jp/data/gousei/soku10/index.htm>（平成 27 年 1 月 16 日付）

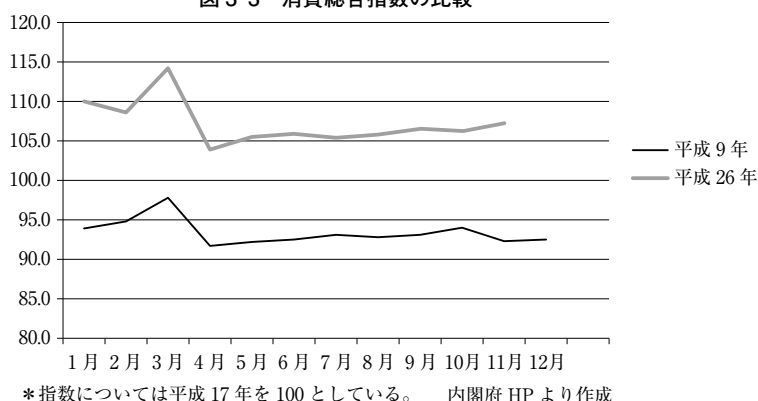
10 実質家計消費指数の定義については総務省統計局の以下のサイトを参考にしていく。

<http://www.stat.go.jp/data/gousei/3.htm>（平成 26 年 10 月 19 日付）

11 消費総合指数については、内閣府の以下のサイトから入手している。

<http://www5.cao.go.jp/keizai3/getsurei/getsurei-index.html>（平成 27 年 1 月 16 日付）

図 3-3 消費総合指数の比較



は、個人消費の動向をより正確に把握するために、需要側の家計調査のデータに、振れが大きい高額消費などの供給側の統計を組み合わせることで推計するものである。

図 3-3 は内閣府 HP より入手した消費総合指数につき、前回の消費税率引き上げ時である平成 9 年と今回の消費税率引き上げ時の平成 26 年の比較を表したものである。これによれば双方とも 3 月に駆け込み需要を示す大きな増加がみられた。反面 4 月以降、駆け込み需要の反動減による大幅な減少が見受けられる。ここでも、駆け込み需要とその反動減の関係が読み取れる。ここで注目すべきは双方とも消費税率が引き上げられた後、しばらく 1~2 月の消費総合指数のレベルまで戻らないことが挙げられる。

さらに平成 26 年の消費税率引き上げによる反動減は、3 月と 4 月の消費総合指数の差額としてマイナス 9.8 ポイントであり、平成 9 年のマイナス 5.9 ポイントに比べて大きな減少といえる。

これを踏まえると、平成 26 年の消費税率引き上げは平成 9 年の消費税率引き上げに比べ、消費に与える影響が大きいといえる。平成 9 年の回復の仕方を考えると、消費税率引き上げ前のレベルまで回復するのはしばらく先であると思われる。

## 2. 平成 27 年 10 月の消費税率引き上げの影響

先の章で述べたように、平成 27 年 10 月の税率引き上げについてはいわゆる景気弾力条項に従い判断される。その時期は平成 26 年の 7~9 月の経済指標の集計が発表される 11 月頃とされていた。本章では実質経済成長率等、実質家計消費指数、消費総合指数の点から消費税率引き上げの影響を見てきたが、いずれにおいても 4 月以降の駆け込み需要の反動減の影響で、7~9 月の回復はやや遅れており、実際政府は平成 26 年 11 月 18 日に平成

27 年 10 月からの税率引き上げの延期を公表した。

## Ⅳ 消費税率の引き上げによる実務上の影響

前章では消費税率引き上げの影響について経済指標を用いて検討したが、本章では経済指標とは別の視点である現場実務での影響を考える。消費税率を引き上げると旧税率である 5%と新税率の 8%が混在することとなり実務上様々な問題が生じるのである。

### 1. 価格転嫁<sup>12</sup>

消費税率が引き上げられる場合、例えば 5%から 8%に引き上げられる場合、差額の 3%である税率引き上げ分を消費者に転嫁できるかという問題である。これは事業者間の力関係も作用する問題であり、立場の強い事業者が立場の弱い事業者に対して価格転嫁拒否をするようなケースが考えられる。これについては日本商工会議所が各地の商工会議所管内の中小企業にとったアンケート<sup>13</sup>がある。これによると、回答事業者数 3,191 件（回収率 84.8%）のうち 62.7%の事業者が「全て転嫁できている」と回答している。「一部転嫁できている」とあわせると、実に 89.5%の事業者が転嫁できている。さらに、10%の引き上げ時においては、39.0%の事業者が今後も全て転嫁できると回答している。

これは当初懸念された価格転嫁の問題について、価格転嫁を禁ずる法律<sup>14</sup>が制定され、そのガイドラインが公正取引委員会等から公表されたこと、消費税転嫁対策室による転嫁対策調査官（いわゆる転嫁 G メン）の配置、商工会議所等の業界団体のセミナー等により、価格転嫁禁止が周知・遵守されたことが原因と考えられる。このため、平成 26 年の消費税率引き上げによる価格の転嫁は成功したといつてよいと思われる。

---

12 価格転嫁の問題については、下記論文を参考にしている。

安田信之助・小山修平（2014）p. 76-83

13 日本商工会議所の以下のサイトに平成 26 年の消費税率引き上げに関する価格転嫁の状況に対するアンケートが掲載してある。

日本商工会議所 産業政策第一部

「中小企業における消費税の価格転嫁に係る実態調査」第 1 回調査結果

<http://www.jcci.or.jp/news/jcci-news/2014/0702140000.html>（平成 26 年 7 月 2 日公表）

14 当法律は以下のとおりである。以下、同措置法。

「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」（平成 25 年 10 月 1 日施行）

## 2. 値札張替え<sup>15</sup>

平成 16 年 4 月から消費税の課税事業者は消費者に対する価格表示において総額表示を義務付けられている（消費税法第 63 条）。このため、消費税率が変更されるとそのたびに価格表示（値札）を変更しなくてはならないのが原則である。

しかし、消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保及び事業者による値札の張替え等の事務負担に配慮する観点から、同措置法 10 条第 1 項で消費税の総額表示義務について、表示する価格がその時点における税込価格であると誤認されないための措置を講じている場合に関し、税込価格を表示することを要しないこととした。同措置法は平成 29 年 3 月 31 日までの時限立法である。今回の特別措置により、平成 27 年 10 月の消費税率引き上げも見据えて、また値上げの印象を避けるため、税抜表示を採用する事業者も見受けられた。

## 3. 経過措置

消費税率が平成 26 年 4 月 1 日以降 5% から 8% に引き上げられるに伴い、適用される税率は、経過措置があるものを除いて 3 月 31 日までは旧税率である 5% が適用され、4 月 1 日以降は新税率である 8% が適用される。経過措置については平成 25 年 4 月に国税庁消費税室より Q & A<sup>16</sup> が公表されているため、これを中心にみていく。経過措置により平成 26 年 4 月 1 日以降の適用税率に差が生じるため、結果的に消費税額の計算に影響を与えることになり実務上重要である。

### ① 施行日前後の取引に係る税率の適用関係等（問 1～5）

資産の譲渡等における適用税率につき一般的に新旧どちらの税率が適用になるかということについて、原則として資産の譲渡等が行われた時の税率を適用すべきとしている。よって平成 25 年 3 月 31 日以前に締結した契約に基づいた資産の譲渡等及び課税仕入れ等であっても、4 月 1 日以後に行われるものは、経過措置が適用される場合を除いて新税率である 8% が適用されることになる。

15 値札張替えの問題についても、下記論文を参考としている。

安田信之助・小山修平（2014）p. 83-84

16 「平成 26 年 4 月以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取扱い Q & A」国税庁消費税室、平成 26 年 4 月公表。以下「Q & A」という。

## ② 旅客運賃等の税率等に関する経過措置（問 6～10）

事業者が旅客運賃、映画・演劇を催す場所等への入場料金を平成 26 年 3 月 31 日以前に受領している場合である。本来原則は①の通りであるが、このようなケースでは実務上の混乱を避けるために、旧税率である 5% が適用される。これにより、例えば鉄道の定期券（6 か月分）を平成 26 年 3 月 31 日以前に購入すれば、向こう 6 か月は旧税率である 5% が適用されることになる。このため、同じケースで 4 月 1 日以降に購入する場合と税率に差が生じるため、旅客運賃、映画・演劇を催す場所等への入場料金について駆け込み需要が生じていた。

## ③ 電気料金等の税率等に関する経過措置（問 11～16）

事業者が継続的に供給し、又は提供することを約する契約に基づき、平成 26 年 4 月 1 日前から継続して供給し、又は提供される電気、ガス、水道水及びインターネット通信料金等についての取扱いである。すなわちガスの検針のように平成 26 年 4 月 1 日から 4 月 30 日までに料金の支払いを受ける権利が確定する場合、権利確定日（検針日）が毎月 15 日であれば 4 月 30 日までに行われる検針等に基づく料金については旧税率である 5% で、それ以後の検針等に基づく料金については 8% を用いるのである。本来原則は①であるが、4 月 1 日以降の料金を細かく計算するのは煩雑なために認められたものである。料金を払うという点ではそれほどの混乱は生じなかったが、課税事業者の消費税額計算においてはこのような費用について、平成 26 年 4 月 1 日以降の水道光熱費等でも 5% が適用されることになるため、適用税率を意識して記帳集計する必要があるという点で実務上の負担が生じることになる。

## ④ 工事の請負等の税率に関する経過措置（問 17～34）

事業者が平成 8 年 10 月 1 日から指定日の前日（平成 25 年 9 月 30 日）までの間に締結した工事の請負に係る契約、製造の請負に係る契約及びこれらに類する一定の契約に基づき、施行日以後に当該契約に係る課税資産の譲渡等を行う場合、旧税率である 5% が適用されるというものである。建設業についての経過措置と思いがちだが、「これらに類する一定の契約」<sup>17</sup> も含まれるため、適用される範囲は広範囲にわたる。

---

17 Q & A では問 18 にて「これらに類する一定の契約」について、以下の通りとしている。この定義に従えば、一般的な長期契約の多くがこれに含まれることがわかる。

「③これらに類する契約

特に住宅等の請負契約では契約金額が高額となることから世間一般に与える影響は大きかった。一般消費者は消費税の最終負担者となり、さらにその影響が高額となるため、駆け込み需要とその反動減が生じやすい。国土交通省の公表する建築着工統計調査報告<sup>18</sup>の新設住宅着工戸数をみても、平成25年4～8月までは410,493戸（前年比11.3%増）であるのに対し、平成26年の4～8月は365,485戸（前年比11.0%減）となっている。さらに、影響額が大きくなることから経過措置の適用を受けるために契約書の契約日を調整する等のモラルハザードが発生する可能性が高まるという問題点もある。

#### ⑤ 資産の貸付けの税率等に関する経過措置（問35～43）

平成8年10月1日から指定日の前日である平成25年9月30日までに締結した資産の貸付けに係る契約に基づき、平成26年4月1日前から引き続き当該契約に係る資産の貸付けを行っている場合で、一定の条件<sup>19</sup>を満たしているものについては、旧税率の5%が適用されるというものである。

多くの事業者がリース契約を締結していることから、当該経過措置はこれら事業者に広く影響するものとなる。実務上リース料は口座からの引落しで支払われるケースが多いため、どちらかといえばリース業者のリース契約期間の確認等で実務上の負担が生じることが多いだろう。

---

測量、地質調査、工事の施工に関する調査、企画、立案、及び監理並びに設計、映画の制作、ソフトウェアの開発その他の請負に係る契約（委任その他の請負に類する契約を含みます。）で、仕事の完成に長期間を要し、かつ、当該仕事の目的物の引渡しが一括して行われていることとされているもののうち、当該契約に係る仕事の内容につき相手方の注文が付されているものをいいます（改正令附則4⑤）」

18 国土交通省 HP より

[http://www.mlit.go.jp/sogoseisaku/jouhouka/sosei\\_jouhouka\\_tk4\\_000002.html](http://www.mlit.go.jp/sogoseisaku/jouhouka/sosei_jouhouka_tk4_000002.html)（平成26年10月21日付）

19 一定の要件についてはQ & A 問35で次の通りとなっている。

- ①当該契約に係る資産の貸付期間及びその期間中の対価の額が定められていること。
- ②事業者が事情の変更その他の理由により当該対価の額の変更を求めることができる旨の定めがないこと。
- ③契約期間中に当事者の一方又は双方がいつでも解約の申し入れをすることができる旨の定めがないこと並びに当該貸付けに係る資産の取得に要した費用の額及び付随費用の額（利子又は保険料の額を含む。）の合計額のうちに当該契約期間中に支払われる当該資産の貸付けの対価の額の合計額の占める割合が100分の90以上であるように当該契約において定められていること。

#### ⑥ 指定役務の提供の税率等に関する経過措置（問 44～45）

指定役務の提供とは、「割賦販売法第 2 条第 6 項に規定する前払式特定取引のうちの指定役務の提供をいい、具体的には、冠婚葬祭のための施設の提供その他の便宜の提供等に係る役務の提供」（Q & A 問 45）をいい、あらかじめ当該役務の提供の時期を定めることができない点に特徴がある。平成 8 年 10 月 1 日から平成 25 年 9 月 30 日までの間に締結した指定役務の提供契約については、一定の条件<sup>20</sup>のもとに旧税率である 5%が適用される。

役務の提供に係る先の④と異なりその範囲は狭い。さらに、冠婚葬祭業という特殊性から倫理文化的な側面もあり、それほどの駆け込み需要等は発生しにくいものとする。

#### ⑦ 予約販売に係る書籍等の税率等に関する経過措置（問 46～47）

事業者が平成 25 年 9 月 30 日以前に締結した不特定かつ多数の者に対する定期継続供給契約に基づき譲渡する書籍その他の物品に係る対価の全部または一部を平成 26 年 3 月 31 日以前に領収している場合において、その書籍等の譲渡を平成 26 年 4 月 1 日以後に行うときは、その領収した対価に係る部分の書籍等の譲渡については旧税率である 5%が適用される。

書籍等の定期購読に対するものであるが、資産の譲渡の時期が平成 26 年 4 月 1 日以後でも旧税率の 5%が適用される点で実務上の便宜を図ったものと考えられる。

#### ⑧ 通信販売等の税率等に関する経過措置（問 48～52）

⑦を除く通信販売の方法により商品を販売する場合に、平成 25 年 9 月 30 日以前にその販売価格等の条件を提示し、又は提示する準備を完了した場合において、平成 26 年 4 月 1 日以後に商品を販売するときは、その商品の販売については旧税率である 5%が適用される。いわゆる通信販売についての経過措置であり、これも実務上の便宜を図ったものと考えられる。

---

20 一定の条件とは Q & A の問 44 において次の通りとなっている。

①当該契約に係る役務の提供の対価の額が定められていること。

②事業者が事情の変更その他の理由により当該対価の額の変更を求めることができる旨の定めがないこと。



#### ⑨ その他の経過措置（問 53～59）

①～⑧以外の契約である長期割賦販売や介護サービス、リース延払基準の税率等に関する経過措置があり、これも実務上の便宜を図ったものと考えられる。

### 4. 税率の選択適用

資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう（消費税法2条1項8号）。そして譲渡等の時期について、消費税法基本通達では次のように示している。

すなわち資産の譲渡では「引き渡しのあった日」（消費税法基本通達9-1-1）、資産の貸付けにつき「使用料等の支払いを受けるべき日」（同基本通達9-1-20）、役務の提供につき「目的物の全部を完成して引き渡した日等」（同基本通達9-1-5）とすることとしている。

#### ① 資産の譲渡

資産の譲渡の時期の問題であり、具体的には出荷基準によるか検収基準によるかという問題である。平成26年4月1日からの消費税率引き上げにより、3月31日と4月1日をまたぐ取引について、5%と8%のどちらの税率を適用するか、例えば商品の仕入れ日が3月31日の場合は旧税率である5%で消費税を計算しなければならないが、その出荷日が3月31日で得意先への着荷日（検収日）が4月1日である場合、消費税率はどちらを適用するかという実務上の問題が生じる。これについては平成26年1月に国税庁消費税室より公表されたQ & A<sup>21</sup>の問1では以下の通りとなっている。すなわち売上側は施行日前に行った課税資産の譲渡等であるので、仕入れ側においても旧消費税法の規定に基づき仕入れ税額控除の計算を行うこととしており、上記のケースでは旧税率5%を適用することとしている。そもそもこのような問題が生じるのは消費税法が異なる税率の適用の事態を想定していないからだと思われる。

#### ② 資産の貸付け

資産の貸付けについても、当月の賃貸料を前月に受け取るか、翌月に受けとるかに起因して適用税率の問題が生じる。これについても新Q & Aの問6にて以下の通りとしている。すなわち、平成26年4月の賃貸料を3月に受け取る場合、「支払いを受けるべき日」

---

21 「消費税率引き上げに伴う資産の譲渡等の適用税率に関するQ & A（平成26年1月）」国税庁消費税室、平成26年1月公表。以下、「新Q & A」という。

は3月31日以前でもその内容は平成26年4月分の資産の貸付けの対価として受領するものであるため、新税率の8%が適用される。これに対し、平成26年3月の賃貸料を4月に受け取る場合、「支払いを受けるべき日」は4月1日以降でもその内容は平成26年3月の資産の貸付けの対価として受領するものであるため、旧税率の5%が適用される。これは資産の貸付けの時期について、基本的には「支払いを受けるべき日」としながらも、税率の引上げ等の事態が生じた場合には実体で判断するべきであることが示されていると思われる。

### ③ 役務の提供

役務の提供でも月ごとに役務提供が完了するような場合にも税率の選択適用の問題が生じる。例えば、20日締めの場合、平成26年3月21日から4月20日までの期間に対応するものについては、どちらの税率が適用されるかという問題である。これについても新Q & Aの問2では以下の通りとしている。すなわち、原則として3月21日～31日までの期間に係る役務の提供について旧税率である5%を適用すべきであるが、毎月20日締めとしている1か月分の計算期間が一の取引単位であると認められることから、その取引単位ごとに同一の税率が適用される。これは日割り計算する等により厳密な計算をすることもできるが、実務上の負担を考慮した簡便的な処理も認められているといえる<sup>22</sup>。

役務の提供の対価を前受する場合も適用税率に問題が生じる。例えば、役務提供契約の対価が月額で決められている場合に、平成26年3月に向こう一年分の役務の対価を受領する場合（前受金）である。これも、新Q & Aの問3では、以下の通りとなっている。すなわち、消費税法基本通達9-1-27では前受金に係る資産の譲渡等の時期は、現実に資産の譲渡等を行った時とされており、平成26年3月までに役務の提供が完了した分については5%の税率が適用され、それ以降に役務の提供が完了した分については8%の税率が適用されることになる。実際、役務の提供の対価を前受するとき、税率を区別して受領すれば問題ないが、5%の税率で毎月同額にて前受した場合、平成26年4月以降に役務の提供が完了する部分については消費税率を5%ではなく8%で計算するため、課税事業者

---

22 平成26年3月21日から31日までを消費税率5%で、4月1日から20日までを8%で計算するのである。前者の税抜価額が100円、後者の税抜価額が200円とすると、消費税込の金額は前者が105円、後者が216円となる。しかし、厳密に計算したとしても請求書の金額が5%適用分と8%適用分に分かれて記載されていればよいが、合計額の321円だけが記載された場合、相手方は5%適用分と8%適用分を正確に区分することはできないだろう。

は損をすることになる<sup>23</sup>。消費税率引き上げの時点をまたぐ前受金の受領はどちらの税率を適用しているかということにより事業者が負担を強いられることがあるという点で実務上注意を要する。

#### ④ その他

新 Q & A では、所有権移転外ファイナンス・リース取引における分割控除（問 4）、建設業における部分完成基準による資産の譲渡等（問 5）、未成工事支出金（問 7）、建設仮勘定（問 8）、短期前払費用（問 9）、元請け業者が作成する出来高検収書（問 10）に関する問題が検討されている。これらは消費税額の計算でよく生じる問題であり、新旧どちらの消費税率を適用するかを検討という点で実務上の負担が生じる。

### 5. 消費税の税務申告書作成上の影響

課税事業者等の現場実務では、まず取引を集計し、次に消費税額を計算し、最終的に申告納税するというプロセスを辿るため実務の中でもこの負担が大きい。この負担については税理士が依頼されることも多いが、本項ではこの負担がどのように、より大きくなるかについてみていくことにする。

#### ① 適用税率の判断および集計

課税事業者が取引を行う場合、どちらの税率を適用するかという判断をして取引を記帳することが必要である。この判断は一律に発生した時点で行うものではなく、先の経過措置等を踏まえて行わねばならないため、実務上の負担が生じる。

さらに、消費税額を計算するためには、適用税率ごとの取引を「売上」と「仕入れ」ごとに集計する必要がある。消費税率が8%に引き上げられる前は、一般的に3%の取引はほとんど考えられないため、5%の取引の「売上」と「仕入れ」のみを集計するだけでよかった。しかし、消費税率が5%から8%へ引き上げられ、それぞれの税率の取引が混在するため、5%と8%ごとに「売上」と「仕入れ」を集計する必要がある。このように取引の集計作業がかなり煩雑になる点で実務に与える影響は大きいといえる。

23 税抜価格を100円とすれば、消費税率5%を適用した金額は105円である。しかしこの105円に5%を適用できず、8%で計算しなければならないと、税抜価格は  $105 \div 1.08 \approx 97$  円となり3円損をすることになる。

## ② 消費税額の計算

消費税率5%と8%ごとに「売上」と「仕入れ」が集計されれば、次は税額の計算である。消費税額は課税期間に係る「売上」に係る消費税等から「仕入れ」に係る消費税等を控除して計算する。税額計算の詳細は実際の申告書<sup>24</sup>を見れば明らかなが、やはり3%、5%（申告書上は国税である4%）、8%（申告書上は国税である6.3%）ごとに集計した「売上」及び「仕入れ」を基に計算する。以前はほとんどの取引が適用税率5%であったが、税率引き上げにより8%の取引もあるためそれぞれ別に計算する必要がある。申告書自体もそれぞれの税率ごとに計算する必要があるため、税率引き上げ前に比べて複雑化しており、税額計算上負担が大きなものとなっている。

今後さらに税率が10%に引き上げられることを考えるとさらに申告書が複雑化し、計算の負担もより大きなものとなると考えられる。4つの税率が混在することになるため一枚で収まらず申告書類が増加する可能性もある。

## 6. 事業者のマインド

消費税率の引上げについて、最終消費者と課税事業者では、税負担増に対するマインドにも差が出てくることが考えられる。すなわち、最終消費者にとっては、消費税の最終負担者となることが多いため、取引ごとに税の負担は完結する。このため、税率の引き上げがあったとしても、取引の都度、消費税の負担を確認するのみで改めて集計することは少ないと思われる。このため、一取引ごとの増税額は比較的小さなものとなり、増税の負担感はあるものの比較的小さい<sup>25</sup>。これに対し、課税事業者は消費税額を計算するのに課税期間に発生した取引を集計して行う。このため、納税額は5%から8%へ税率が引き上げられると、5%で申告納税していた消費税が8%になるため、1.6倍（ $5 \div 8$ ）の増税感となる。

もちろんこれは錯覚であり、消費税の負担を一取引ごとに考えるか、集計して考えるかの違いであり、結果的にはどちらも同じ負担となる。しかし、消費税の仕組みは複雑であ

24 消費税の申告書については、国税庁 HP からダウンロードできるようになっている。

平成26年3月31日までに終了する課税期間分の消費税及び地方消費税の申告書・添付書類については、[http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shohi/shinkoku/itiran/1461\\_31-2.htm](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shohi/shinkoku/itiran/1461_31-2.htm)

平成26年4月1日以後に終了する課税期間分の消費税及び地方消費税の申告書・添付書類については、[http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shohi/shinkoku/itiran/1461\\_31-3.htm](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shohi/shinkoku/itiran/1461_31-3.htm)を参照。いずれのサイトも平成26年10月19日付。

25 数値を用いれば、税抜価格100円の取引であれば増税額は3円（ $108 - 105$ ）である。すなわち取引ごとに認識するため、3%の増税感である。

りこれを理解する人はそれほど多くないことを考えれば、近視眼的にマインドの差を感じる人も多いと思われる。

## V まとめ

以上により、平成 26 年 4 月 1 日からの消費税率の引き上げにおける社会面からの検討、前回の引き上げ時である平成 9 年との比較による経済的分析、消費税計算の実務面での影響につき考察を行った。

社会面では平成 26 年 4 月 1 日からの消費税率引き上げの経緯が特殊であった点、税率引き上げ前後での社会の動きを中心にみてきたが、消費税率引き上げに対する世間一般のアレルギーは前回の税率引き上げ時に比べ多少は緩和されたように考える。

経済面では今回の平成 26 年の税率引き上げ時と前回の税率引き上げ時である平成 9 年の経済指標の比較を中心に経済に与える影響を見てきたが、消費税率引き上げによる駆け込み需要とその反動減は不可避の現象といえる。さらに、平成 9 年の時と比べ今回の反動減は消費等に与えるインパクトが大きいものであったといえる。

実務面では消費税率引き上げが消費税計算に多くの影響を与えることを述べてきたが、消費税率がさらに 8% から 10% に上げられれば、実務上の負担はさらに大きなものとなる。これについては今回の消費税率引き上げでの経験を活かして消費税の計算等で効率性を高める努力が必要であろう。

よって、平成 26 年の消費税率の引き上げは、とくに経済面、実務面に与える影響が大きいと考える。

実際政府は、消費税率の引き上げを延期（18 ヶ月）したが、将来税率引き上げが行われた場合でも、直近の平成 26 年の税率引き上げ時の経験を生かせば、税率引き上げ後もこれに対応することができるし、経過措置で税率引き上げの半年前までに行わなければならないものがあったとしても、早めの対応が可能となり、負担はより少なくすることができるだろう。

## 参考文献

- 石弘光（2009）『消費税の政治経済学』（日本経済新聞出版社）
- 石弘光（2008）『現代税制改革史』（東洋経済新報社）
- 石弘光（2014）『国家と財政』（東洋経済新報社）
- 伊藤憲二・池田毅「消費税特措法の概要と実務的対応」、『会計・監査ジャーナル』（日本公認会計士協会）

出版局、701 号、2013 年 12 月)

岩崎健久 (2013)『消費税の政治力学』(中央経済社)

加藤寛 (1990)『我が国税制の現状と課題』(財団法人大蔵財務協会)

北村行伸・宮崎毅 (2013)『税制改革のミクロ実証分析——家計経済からみた所得税・消費税〔一橋大学経済研究叢書 61〕』(岩波書店)

辻・本郷税理士法人『消費税増税は税金対策だけでは乗り切れません 経過措置から価格戦略まで』(2015)(税務経理協会)

中島孝一他「判断に迷う場合の消費税経過措置の適用——国税庁新 Q & A を踏まえて」、『税経通信』(税務経理協会、981 号、2014 年 4 月)

日本租税理論学会 (2000)『消費税法施行一〇年』(法律文化社)

日本租税理論学会 (2013)『税制改革と消費税』(法律文化社)

野中孝男「図解でわかる消費税経過措置例の概要」、『税経通信』(税務経理協会、972 号、2013 年 9 月)

藤曲武美「経過措置の指定日を過ぎた今から行うべき消費税実務対策とは?」、『税経通信』(税務経理協会、974 号、2013 年 11 月)

星野泉・小野島真 (2007)『現代財政論』(学陽書房)

松本正春 (2012)『消費税法——理論と計算——〔五訂版〕』

宮島洋 (1987)『租税論の展開と日本の税制』(日本評論社)

森信茂樹 (2000)『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』

安田信之助・小山修平「消費税率引き上げにより生ずる諸問題に関する一考察」城西大学国際文化研究所 紀要、第 19 号 2014 年 3 月。

渡辺章「顧客企業へのアナウンス——価格転嫁シミュレーション」、『税経通信』(税務経理協会、972 号、2013 年 9 月)

#### 政府公表の法律とガイドライン等

「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」平成 25 年 10 月 1 日施行。

「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」(法律第 68 号 平成 24 年 8 月 22 日)

「消費税の転嫁を阻害する行為等に関する消費税転嫁対策特別措置法、独占禁止法及び下請法上の考え方」公正取引委員会、平成 25 年 9 月 10 日公表。

「消費税の転嫁を阻害する表示に関する考え方」消費者庁、2013 年 9 月 10 日公表。

「総額表示義務に関する消費税法の特例に係る不当景品類及び不当表示防止法の適用除外についての考え方」消費者庁、平成 25 年 9 月 10 日公表。

「総額表示義務に関する特例の適用を受けるために必要となる確認防止措置に関する考え方」財務省、平成 25 年 9 月 10 日公表。

「平成 26 年 4 月以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取扱い Q & A」国税庁消費税室、平成 26 年 4 月公表。

「消費税率引き上げに伴う資産の譲渡等の適用税率に関する Q & A (平成 26 年 1 月)」国税庁消費税室、平成 26 年 1 月公表。